



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **R., a. s.**, zast. JUDr. Emilem Jančou, advokátem se sídlem v Praze 7, Kamenická 43, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 9. 2004, č. j. 30 Ca 186/2003 – 46,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 9. 2004, č. j. 30 Ca 186/2003 – 46 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 5. 2003, č. j. 1958/03/FŘ/140 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 25. 11. 2002, č. j. 110818/02320960/3910, kterým mu byla vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 1 603 980 Kč. O žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně věcně nejednal, když postupem dle ust. § 76 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) vyslovil nicotnost obou výše uvedených rozhodnutí. Nulitu uvedených rozhodnutí krajský soud přitom dovedl z toho, že platební výměr finančního úřadu neobsahoval ve výroku odkaz na zákonné ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož se daňovému subjektu stanoví povinnost zaplatit daň z převodu nemovitostí a neobsahuje ani ustanovení procesního předpisu, podle něhož správce daně rozhodoval. Z důvodu nulity prvostupňového rozhodnutí, vyslovil rovněž nicotnost rozhodnutí žalovaného.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. nesprávné posouzení právní otázky soudem, v důsledku čehož je rozhodnutí soudu nezákonné a rovněž pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by v přezkoumávaných rozhodnutích chyběla náležitost dle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to výrok s uvedením právních předpisů, podle kterých bylo postupováno. V platebním výměru není sice uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva ani konkrétní ustanovení procesního předpisu, zákon však výslovně takové uvedení nepožaduje. Stěžovatel namítá, že výraz „právní předpis“ v zákonném textu § 32 odst. 2 písm. d) nelze zaměňovat s pojmem ustanovení právního předpisu. Absence konkrétního ustanovení ve výroku rozhodnutí může být považována za vadu rozhodnutí, nicméně intenzita takové vady nedosahuje stupně, který by zákon spojoval s nicotností. Shodné stanovisko k výkladu výše citovaného ustanovení vyjádřil i Ústavní soud v nálezu II ÚS 157/97, stěžovatel rovněž poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Např. v rozsudku 2 Afs 12/2003 ze dne 18. 11. 2003 dospěl soud k závěru, že zákon o správě daní a poplatků uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu v rozhodnutí výslovně nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno. Z absence náležitosti, která není výslovně jako podstatná náležitost ve smyslu ust. § 32 odst. 2 cit. zákona uvedena, nelze dovozovat nicotnost rozhodnutí. Z platebního výměru je patrné, že se týká daně z převodu nemovitostí, ve výroku jsou uvedeny oba právní předpisy dle kterých byla daň vyměřena, a to zákon č. 357/1992 Sb. i zákon 337/1992 Sb. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí téhož krajského soudu č. j. 30 Ca 105/2002 - 31 ze dne 11. 2. 2004, kdy se krajský soud ve zcela totožném případě žalobou zabýval věcně a zamítl ji. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně požádal o přiznání odkladného účinku.

Žalobce shledal napadený rozsudek v souladu se zákonem, má za to, že i pro žalovaného platí Ústava, a je proto nutno respektovat i nálezy Ústavního soudu citované v rozsudku krajského soudu. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek soudu v rozsahu stížnostních námitek a vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, podle něhož „chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Údaje, které ustanovení § 32 odst. 2 cit. zákona považuje za základní, jsou tyto: označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacená, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání oprávněného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení

a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, týkajícím se nicotnosti napadených rozhodnutí, kterou soud dovodil ze skutečnosti, že výrok zmíněného dodatečného platebního výměru neobsahuje uvedení konkrétních ustanovení právního předpisu. Krajský soud konstatuje, že smyslem kogentního ustanovení procesního předpisu je, aby z rozhodnutí zcela jasně vyplývalo, na základě kterých konkrétních postupů bylo rozhodnutí vydáno, což vždy vyžaduje nejen uvedení v řízení aplikované normy, ale též jejího konkrétního ustanovení. V přezkoumávané věci, dle názoru soudu, nepostačí pouhý odkaz na zákon č. 357/1992 Sb., ale ani odkaz pouze na zákon č. 337/1992 Sb., bez uvedení konkrétního ustanovení; v opačném případě by mohly vzniknout pochybnosti, na základě kterého procesního postupu bylo rozhodnutí vydáno, neboť jen v režimu samotného ust. § 46 zákona o správě daní a poplatků, které se váže k vyměření daně, může správce daně vydávat rozhodnutí různé povahy, jejichž vydání je podmíněno existencí rozdílných skutečností.

Nicotné (neexistující, non negotium) rozhodnutí správního orgánu je zvláštním druhem aktu, který odporuje zákonu. Jeho vady jsou tak závažné, že se neuplatňuje presumpce správnosti aktu. To znamená, že takový akt nevyžaduje zvláštní proces k odstranění vad nebo odstranění aktu samotného, ale nikdo jej nemusí dbát, od počátku se na něj hledí jako na akt, který tu vůbec není. K nulitě aktu každý, tedy i soud, přihlíží bez návrhu z úřední povinnosti (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Především je však nutno vymezit okruh vad, jejich rozlišení a kvalifikaci, pro které je nutno mít za to, že akt neexistuje, tedy vad, které jsou způsobilé nicotnost přivodit. Za takové vady lze nesporně považovat absolutní věcnou nepřislusnost, absolutní nedostatek formy (ústní rozhodnutí namísto písemného, pouhé sdělení namísto rozhodnutí), požadavek trestného plnění, plnění absolutně nemožného, neurčitost, logickou rozpornost aktu a chybějící projev vůle správního orgánu (padělky, akty vynucené násilím). Lze shrnout, že paaky se vyznačují tak těžkými vadami, že je nutno mít za to, že tu žádný akt není. Takovou vadu Nejvyšší správní soud správní soud v rozhodnutí správce daně 1. stupně ani v rozhodnutí žalovaného neshledal.

Z vydaného platebního výměru bylo zcela nepochybné a žalobci zřejmé, jaká daň za jaké období je stanovována, podle kterého hmotněprávního předpisu a jakým procesním postupem je vyměřena, před kterým správcem daně je řízení vedeno. Lze-li jednoznačně tedy dospět k závěru, že není pochyb o tom, že rozhodnutí vydal oprávněný orgán v rámci svých kompetencí, netrpí vadami, které mohou způsobit jeho zmatečnost, neurčitost nebo nemožnost, přičemž je zřejmé komu je určeno, nelze takové rozhodnutí označit za nicotné. Absence zákonné formy správního aktu může vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, že budou tento správní akt respektovat. Žalobce nebyl nikterak uvedeným rozhodnutím zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí, toto právo rovněž využil. Platební výměr v zákonné lhůtě napadl řádným oprávněným prostředkem, z jehož obsahu lze dovodit, že důvody i způsob vyměření daňové povinnosti byly žalobci zřejmé, nebyly pro něj zmatečné nebo nesrozumitelné či překvapující. O tom, že s důvody vyměření byl žalobce srozuměn svědčí i to, že neuplatnil vůči správci daně postup dle ust. § 32 odst. 9 zákona č. 773/1992 Sb. a nepožádal o sdělení důvodu rozdílu mezi daňovou povinností přiznanou v daňovém přiznání ze dne 31. 12. 2001 a daní, která byla správcem daně stanovena a vyměřena. Důvody, pro které žalobce nesouhlasil s postupem správce daně, se týkaly právního posouzení technologie čerpací stanice jako nemovité věci a zjištění skutkových, kdy žalobce namítá že správce daně neprovedl jiná šetření,

aby co nejúplněji zjistil všechny rozhodné skutečnosti pro správně vyměření daně. Žalobce byl nepochybně srozuměn s tím, že rozdíl na dani vznikl z důvodu odlišného posouzení převáděného majetku, a proto správce daně vyměřil daň z částky 32 079 600 Kč, nikoli z částky jím uvedené 9 500 000 Kč. Rovněž z této skutečnosti je tedy zřejmé, že se nejednalo o rozhodnutí, které by bylo pro žalobce překvapivé či nesrozumitelné. Poukazuje-li krajský soud na možný vznik pochybností o použitém procesním postupu, není-li uvedeno ustanovení procesního předpisu, nemá takové tvrzení oporu ve spise, ale ani ve faktickém stavu. Žalobce žádné pochybnosti stran toho jaká daň za jaké zdaňovací období a z jakého důvodu mu byla vyměřena, nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud *obiter dictum* konstatuje, že vyměření, resp. dodatečné vyměření daně obecně je složitým procesem, v němž je aplikována celá řada ustanovení daného právního předpisu, a to v různých příčinných souvislostech. Ke stanovení a vyměření daně nelze dospět prostou aplikací jednotlivého konkrétního ustanovení hmotněprávního, popř. procesního předpisu. Měl-li by výrok rozhodnutí obsahovat citace všech ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., jakož i všech ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která na řízení, v němž se rozhoduje o výši daňové povinnosti, dopadají, nepochybně by takový požadavek činil rozhodnutí samé nepřehledným a nesrozumitelným. V těchto intencích je nutno mimo jiné vykládat ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., i v případě požadavku na uvedení předpisů, podle kterých bylo rozhodováno. Zákon výslovně neukládá, že by ve výroku musely být uvedeny všechny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, resp. jichž bylo v dané věci použito. Je nepochybné, že např. i v případě samotného posouzení charakteru převáděných technologií a ostatních převáděných věcí správce daně aplikuje i předpisy ostatní např. občanský zákoník; konstantní judikatura v tomto ohledu nevybočila z požadavku uvedení pouze předpisů daňových, resp. zákona o správě daní a poplatků a příslušného zákona upravujícího daň, o kterou se v řízení jedná.

Je nepochybné, že vůle zákonodárce při tvorbě ust. § 32 odst. 2 cit. zákona směřovala k pojmenování vad, které jsou natolik zásadní a intenzivní, že lze mít pochybnosti o existenci rozhodnutí samého. Vedle těchto vyjmenovaných vad může rozhodnutí přirozeně trpět i vadami jinými, tyto však nemohou mít za následek nicotnost rozhodnutí (viz II ÚS 157/97). Konstatoval-li krajský soud nicotnost rozhodnutí pro absenci uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu, učinil tak bez zákonné opory, neboť vyžadoval splnění formální náležitosti, která ze zákona nevyplývá.

Shodně posoudil Ústavní soud i otázku absence ustanovení právního předpisu; např. uvádí v nálezu II ÚS 230/2002 ze dne 15. 3. 2004 uvádí: „Dovozovat z absence citace konkrétního paragrafu, odstavce či dokonce písmene právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud ve své judikatuře zásadně odmítá.“.

Nejvyšší správní soud, vycházející z judikatury Ústavního soudu, se neztotožňuje s právním názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí bylo stiženo vadami, které by způsobovaly jeho nicotnost, a konstatuje, že citovaná rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži a Finančního ředitelství v Brně nelze považovat za nicotná ve shora uvedeném smyslu, a to z materiálního ani z čistě formálního hlediska. Krajský soud v Brně proto rozhodl nezákonně, když tato rozhodnutí nepřezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů a označil je za nicotná.

Za situace, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl věcně a napadený rozsudek krajského soudu zrušil, nerozhodoval již samostatně o odkladném účinku; přitom konstatuje, že důvod pro jeho přiznání nelze spatřovat v obavě z možného vzniku přeplatku, který by byl povinen správní orgán v souladu se zákonem vrátit.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a je proto povinen se podanou žalobou žalobce zabývat věcně.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. srpna 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu